

Liminar em Matéria Tributária

Kiyoshi Harada

Sócio do IBDT. Especialista em Direito Tributário. Mestre em Direito.

1. Introdução

O tema pertinente aos efeitos da concessão e da revogação da liminar em matéria tributária, ante a lacuna da legislação, merece um estudo mais aprofundado por parte da doutrina. Até o advento da Lei nº 9.430/96 somente a concessão de liminar em mandado de segurança era regulada pelo Código Tributário Nacional. Com a introdução de novos instrumentos processuais, inclusive, de cunho coletivo, dotados do poder de atender, desde logo, o princípio da efetividade da jurisdição, o estudo dessa matéria não deve ficar restrito à hipótese prevista no Código Tributário Nacional. É preciso que o tributarista incursione pelo vasto campo do Direito Processual Civil para utilização adequada dos mais diversos meios processuais, na defesa dos interesses dos contribuintes.

Outrossim, em uma conjuntura caracterizada por fúria legislativa, com sucessivas edições de Medidas Provisórias para interferirem no exercício do poder cautelar geral do juiz, impõe-se o estudo dessa legislação restritiva à luz do princípio constitucional da independência e harmonia dos Poderes.

É o que faremos neste modesto trabalho, desenvolvendo os tópicos constantes do sumário.

2. Jurisdição

Nenhum Estado moderno tolera a chamada justiça privada. A maioria dos países, a exemplo do Brasil, inclui em seus respectivos ordenamentos jurídico-penais a figura criminal consistente no exercício arbitrário das próprias razões (artigo 345 do Código Penal). Todos os conflitos ou lides são compostos exclusivamente pelo Estado, sejam eles decorrentes de relações entre particulares ou entre estes e o poder público. Essa função de solucionar a lide em caráter definitivo chama-se jurisdição. A jurisdição decorre do processo, que nasce da ação, a qual, por sua vez, resulta da lide, ou seja, da pretensão resistida.

A jurisdição nada mais é do que o poder estatal de aplicar a lei ao caso concreto nas relações entre os indivíduos ou entre indivíduos e a sociedade com o fito de promover a justiça. Entre nós, a atividade jurisdicional é privativa do Poder Judiciário a quem compete dirimir em definitivo os conflitos. Em virtude do princípio da inafastabilidade da jurisdição, a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito (artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal). Essa inafastabilidade de jurisdição não deve ser entendida, simplesmente, como sinônimo de acesso ao Poder Judiciário; ela implica direito à *efetiva realização da justiça*.

3. O Judiciário como Poder de Estado

O Judiciário Brasileiro é um dos Poderes do Estado e não um mero órgão destinado à aplicação de leis, tarefa que poderia ser desempenhada por uma repartição pública do Executivo, como ocorre na França, onde há o Conselho Superior da Magistratura, administrativamente subordinado ao Ministério da Justiça.

Normalmente, o Poder do Estado é tripartido: Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário. Essa repartição do poder por órgãos diferentes e independentes existe para coibir a ação de um deles sem limitação dos outros, formando um verdadeiro sistema de freios e contrapesos que se subsume no princípio da independência e harmonia entre os Poderes. Não há, assim, uma autonomia ou independência absoluta. O Poder Legislativo, preponderantemente exerce a função de criar normas jurídicas gerais e abstratas para regular a convivência social. Entretanto, existe um processo para a sua formação no qual o Executivo tem participação, quer tomando iniciativa das leis, quer sancionando ou vetando as proposições legislativas, sendo que os vetos podem ser rejeitados por maioria absoluta dos congressistas. O Poder Executivo é aquele incumbido da tarefa de, preponderantemente, executar as leis e administrar os negócios públicos, isto é, governar. Não interfere na atividade jurisdicional, mas cabe-lhe a nomeação dos ministros dos tribunais superiores, sob controle do Senado Federal. O Poder Judiciário é aquele voltado, fundamentalmente, para a administração da justiça mediante aplicação das leis às hipóteses de conflitos de interesses, objetivando a sua composição. Não participa do processo legislativo, porém, cabe-lhe a prerrogativa de declarar a inconstitucionalidade das leis, não as aplicando neste caso.

4. Poder Cautelar Geral Inerente à Jurisdição

A riqueza infinita da realidade impede o legislador de prever todas as situações em que se impõe a concessão de medida provisional, para evitar o perecimento do direito. Por tal razão, conferiu-se o poder de cautela geral ao juiz, a quem cabe ordenar as medidas provisórias que julgar certas, justas e adequadas às exigências valorativas de cada caso concreto. O legislador confiou o exercício desse poder cautelar geral à consciência e à prudência do juiz. Este exercerá, no caso, um poder discricionário decidindo de acordo com os princípios da autonomia e do livre convencimento, o que significa necessidade de fundamentar e motivar a decisão. O poder cautelar é discricionário, mas não arbitrário, pois, confere ao juiz apenas a liberdade de escolha e de decisão nos limites da ordem jurídica vigente. A discricção, pois, pode e deve integrar os critérios informativos da jurisdição, tendo em vista as peculiaridades das matérias sobre as quais atua o poder jurisdicional do Estado, como nos casos de medidas de urgência, destinadas a evitar a lesão grave ou de difícil reparação.

Dúvida não pode pairar, ao menos entre nós, que a cautela é inerente à função jurisdicional, pois, prescreve a Constituição Federal em seu artigo 5º, inciso XXXV, que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”.

Segue-se que, se o poder de cautela geral integra a jurisdição, qualquer lei infraconstitucional que limita ou condiciona o exercício desse poder pelo juiz há de ser examinada em consonância com o princípio da independência e harmonia dos Poderes, tendo em vista que a atividade jurisdicional é monopólio do Poder Judiciário.

5. Medidas Liminares

Para efeitos práticos, são todos os provimentos cautelares ou antecipatórios que podem ser concedidos em qualquer tipo de processo, independentemente da observância de rito próprio do processo cautelar. São, portanto, medidas provisionais concedidas pelo juiz para tornar efetiva a jurisdição, evitando decisões tardias e ineficazes que concorrem para a desmoralização do Poder Judiciário. Podem ser concedidas em sede de medidas cautelares típicas e atípicas previstas no CPC, nos bojo de ações especiais, como mandado de segurança, ação direta de inconstitucionalidade, ação civil pública, ou, na ação ordinária com pedido de tutela antecipada.

6. Liminar em Matéria Tributária

6.1. Generalidades

Freqüentemente o contribuinte se vê obrigado a pagar tributos inconstitucionais ou ilegais, bem como, acuado por exigências administrativas ilegais ou abusivas.

Na defesa de seus direitos, o sujeito passivo da obrigação tributária vem se utilizando das mais variadas ações judiciais para afastar, *in initio litis*, essas exigências descabidas, quer em sua forma preventiva, quer em sua forma repressiva.

A medida liminar concedida no bojo de uma medida cautelar atípica; no bojo de uma ação ordinária, com pedido de tutela antecipatória genérica ou específica (artigos 273 e 461 do Código de Processo Civil, respectivamente); em sede de uma ação direta de inconstitucionalidade ou, ainda, no seio de qualquer outra ação, de cunho individual ou coletivo, tem o mesmo condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário questionado, como veremos.

6.2. Efeitos da concessão de liminar

a) Código Tributário Nacional

Como se sabe, a concessão de liminar em mandado de segurança é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme art. 151 do CTN, que assim prescreve:

“Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória

II - o depósito do seu montante integral

III - as reclamações e os recursos nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo

IV - concessão de medida liminar em mandado de segurança.”

As hipóteses não são taxativas, comportando vários outros casos de suspensão de exigibilidade do crédito tributário. O inciso IV não deve ser interpretado literalmente, sob pena de incorrer no absurdo de sustentar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela concessão de liminar e negar esse mesmo efeito em relação à sentença concessiva de segurança, que é muito mais do que aquela decisão liminar. Outrossim, o art. 151 deve ser interpretado de forma ampla, de sorte a emprestar o mesmo efeito suspensivo aí previsto em relação às medidas liminares concedidas no bojo de processos cautelares em geral. E, também, deve o referido artigo ser lido atualizadamente, a fim de que possam ser consideradas como incluídas no seu elenco as tutelas antecipatórias genéricas do artigo 273 do CPC. Realmente, para a concessão de tutela antecipatória exige-se, além do *periculum in mora*, a prova inequívoca do direito alegado, capaz de, por si só, conduzir o julgador à convicção de verossimilhança, o que é muito mais do que os requisitos exigidos para concessão de liminar em medidas cautelares (*fumus boni iuris* e *periculum in mora*).

b) Lei nº 9.430, de 27.12.96

“Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do artigo 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º - A interposição da ação judicial com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.”¹

Convém abrir um parêntese para examinar a norma contida no *caput*, que regula matéria reservada à lei complementar, sendo, portanto, de aplicação no âmbito nacional². Suspensa a exigibilidade do crédito tributário por

¹ Contribuição é espécie do gênero tributo. O legislador, ainda, não conseguiu desvencilhar-se da antiga classificação doutrinária, que dividia o tributo em impostos, taxas e contribuições *de me-lhoria*, em contraposição às cinco espécies hoje existentes.

² Conforme nosso *Da Liminar em Matéria Tributária*, São Paulo : Juarez de Oliveira, 2000, p. 109 e 118.

medida liminar concedida em *qualquer procedimento judicial*, o sujeito ativo do tributo, para prevenir a decadência, poderá promover o lançamento, porém, com exclusão da multa. Contudo, o lançamento sem multa só operará quando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário anteceder o início de qualquer procedimento fiscal a ele relativo (§ 1º do artigo 63). Obtida a liminar, quando já iniciada a ação do fisco não obstará a inclusão da multa na constituição do crédito tributário, porém, a sua exigibilidade ficará suspensa na forma do § 2º que será examinado a seguir.

Antes de mais nada, impõe-se o exame do alcance da expressão “interposição de ação judicial favorecida com medida liminar”, que consta desse parágrafo segundo.

Como está ligado ao *caput*, que se refere à medida liminar em mandado de segurança (artigo 151, IV do Código Tributário Nacional), existe uma tendência em circunscrever o efeito previsto no § 2º em questão, à hipótese de revogação da liminar no bojo do *mandamus*, o que, a nosso ver, é um grande equívoco.

Primeiramente, já verificamos que não só a liminar em mandado de segurança, como também, qualquer provimento cautelar, concedido no bojo de qualquer espécie de ação, inclusive, a tutela antecipatória, tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Os casos de suspensão previstos no artigo 151 do Código Tributário Nacional não são taxativos, mesmo porque, essa matéria, por se inserir na esfera do direito processual tributário, não se submete ao regime da lei complementar.

Em segundo lugar, o dispositivo se refere a “ação judicial” como gênero, e não, como espécie. E mais, não é apenas o mandado de segurança que comporta provimento liminar.

Assim, indubitável que o § 2º sob exame tem aplicação em relação a qualquer espécie de ação judicial, que comporte provimento provisional. E tem aplicação, também, no âmbito nacional, isto é, nas esferas federal, estadual e municipal. Tendo natureza processual, a competência legislativa é privativa da União, conforme artigo 22, I, da Constituição Federal.

O § 2º examinando interrompe a incidência de multa moratória, desde a concessão da liminar, até trinta dias após a publicação da decisão judicial em sentido contrário.

Na verdade, a hipótese é de suspensão da multa moratória, desde a concessão da liminar, até trinta dias após a sua revogação. A lei concedeu, acertadamente, um prazo razoável de trinta dias para o contribuinte-impetrante satisfazer a obrigação tributária, sem incorrer em multa moratória, no caso de denegação da ordem e conseqüente cassação da liminar.

A lei não conferiu, na hipótese, mero efeito *ex tunc*, proclamado pela doutrina vigente. Concedeu mais do que isso. Ante o resultado desfavorável ao contribuinte a lei colocou-o na mesma situação em que se encontrava no

momento em que ajuizou a ação, isto é, facultou-lhe o pagamento do tributo devido, sem a multa moratória, desde que o faça no prazo de trinta dias. Em outras palavras, devolveu ao contribuinte a faculdade da denúncia espontânea de que cuida o artigo 138 do Código Tributário Nacional, mas, sem pagamento de juros moratórios.

6.2.1. *Juros e correção monetária*

A liminar concedida, no bojo de qualquer tipo de processo, tem o condão de suspender a incidência da multa moratória até trinta dias após a publicação da decisão judicial em contrário. Daí por que sustentamos que, apesar do silêncio da lei, os juros moratórios, também, são indevidos, salvo aqueles vencidos antes da concessão da medida liminar³. De fato, se suspensa se acha a exigibilidade do crédito tributário por força da liminar, o contribuinte não estará incorrendo em mora.

A incidência da correção monetária, que não configura acréscimo ou penalidade, é discutível. Poder-se-ia sustentar o seu afastamento em casos como este, pela aplicação analógica do art. 100 e parágrafo único do CTN, que conduzem a não atualização monetária da *base de cálculo de tributos* na hipótese de observância das normas complementares da lei, dos tratados e convenções internacionais e dos decretos (atos normativos de autoridades administrativas, decisões administrativas de órgãos singulares ou coletivos, práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e convênios celebrados pelas entidades políticas). Se assim é, não nos parece destoante do bom direito a interpretação que empresta à decisão judicial o efeito de excluir não só os juros, como também, a correção monetária. Ao contribuinte, que timbrou o seu comportamento de conformidade com a decisão judicial obtida, deve ser conferido o mesmo direito daquele que pautou a sua conduta dentro dos limites das normas complementares da legislação tributária.

Finalmente, o STJ já teve a oportunidade de decidir:

“Na exigibilidade de crédito fiscal suspensa por segurança cassada, incidem correção monetária e os juros de mora, *a partir do vencimento do débito.*” (REsp nº 20.915-1-SP, 1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira. *Diário da Justiça da União* de 15.06.92, p. 9.236)

Ora, nos termos do § 2º do artigo 63 da Lei nº 9.430, de 27.12.96, o vencimento do débito (crédito tributário) somente ocorrerá após trinta dias, a contar da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo. Logo, o pagamento do tributo dentro do prazo de trinta dias, elide a incidência de juros e correção monetária ao teor do julgado acima citado, lido de forma atualizada.

³ Ob. cit., p. 119.

6.3. Efeitos da revogação

a) Segundo Súmula 405 do STF

Segundo a Súmula 405⁴ do STF, a revogação da liminar surte efeitos retroativos. Pela doutrina vigorante, em princípio, a cassação da liminar opera efeitos *ex tunc*. É como se ela não tivesse existido. Quando a sentença denega a segurança, sem cassar, expressamente, a medida liminar, alguns estudiosos, dentre eles Hely Lopes Meireles, entendem que ela subsiste até o trânsito em julgado da decisão final⁵. O que se pode sustentar é que, denegada a segurança e interposto o recurso de apelação, seja requerido perante o tribunal *ad quem* a medida cautelar incidente, para restabelecimento da liminar ou a sua concessão, conforme a hipótese, até o julgamento do recurso, com fundamento no parágrafo único do art. 800 do CPC.

O perigo da retroação dos efeitos da cassação de liminar ensejou a prática do depósito judicial voluntário de tributos questionados por via do *mandamus*. E essa prática inovadora tende a ser considerada pela jurisprudência, equivocadamente a nosso ver, como requisito necessário à concessão de liminar, a título de contracautela do poder público. Ora, o *mandamus* existe para reprimir ato ilegal e abusivo de autoridade pública. Presentes os requisitos legais para concessão do provimento cautelar, que não é uma liberalidade do juiz, obviamente, descabe cogitação de contracautela do poder público, cujo representante está cometendo abuso e ilegalidade. Por outro lado, o depósito prévio jamais poderia ser utilizado e nem considerado como sucedâneo de pressupostos legais faltantes. Entretanto, a matéria não é pacífica no âmbito do STJ.

Prosseguindo no exame dos efeitos da cassação de liminar, não basta afirmar que essa cassação surte efeitos *ex tunc*. A questão não é tão simples quanto parece. Difícil sustentar que a denegação da segurança importa em ignorar os efeitos do ato validamente praticado, sob o amparo da medida liminar. Desconhecer os efeitos produzidos, na vigência da liminar, seria o mesmo que tolerar uma situação de verdadeira armadilha contra aquele que exercitou a faculdade de impetrar o mandado, na defesa de seu direito, reconhecido pela justiça, ainda que de forma provisória. Nem mesmo a teoria do risco da demanda judicial seria suficiente para justificar a “punição” do impetrante, que praticou o ato ou dele se absteve, sob amparo da justiça que, afinal, vem negar aquele direito antes reconhecido.

b) Nas obrigações de dar - obrigação tributária principal

Ao menos, em matéria tributária, como já vimos, o legislador deu solução adequada a essa situação ao prescrever no § 2º do artigo 63 da Lei nº 9.430, de 27.12.96, que a *interposição de ação judicial favorecida com medida limi-*

⁴ “Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo, dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária.”

⁵ *Mandado de Segurança e Ação Popular*, 8ª ed., São Paulo : RT, p. 47.

nar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

A lei, acertadamente, recoloca o sujeito passivo, vencido na demanda, na situação anterior à do ajuizamento da ação, dando-lhe oportunidade de efetuar o pagamento do crédito tributário, sem multa e juros moratórios.

c) Nas obrigações de fazer ou não fazer

Na esfera do direito administrativo tributário é freqüente o emprego do mandado de segurança e de outros procedimentos judiciais quer para exigir de autoridade fiscal a prática de ato a seu cargo, quer para exigir que se abstenha da prática de ato ilegal ou abusivo.

A autoridade apontada como coatora deve dar imediato cumprimento à liminar concedida no mandado de segurança, sob pena de sanção penal. É caso típico de fruição *in natura* do bem jurídico de que é titular, sem necessidade de ulterior conversão em perdas e danos. Daí por que, sem prejuízo da sanção penal, cabe ao juiz esgotar as medidas previstas nos §§ 4º e 5º do artigo 461 do Código de Processo Civil (multas, busca e apreensão, remoção de pessoas ou coisas, desfazimento de obras, impedimentos de atividade nociva e requisição de força policial).

Assim, se a autoridade administrativa fiscal nega, arbitrariamente, a expedição de certidão negativa de tributos⁶, cabe ao Judiciário determinar a sua expedição deferindo o provimento provisional em sede de mandado de segurança ou em outra ação em que caiba a medida liminar. O mesmo acontece quando determinada autoridade julgadora, em processo administrativo tributário, indefere o pedido de prova pericial formulado pelo contribuinte-autuado, indispensável para perfeito enquadramento do produto na determinada posição ou subposição da Tabela de Imposto sobre Produtos Industrializados. Da mesma forma, cabe proteção liminar quando a autoridade administrativa fiscal nega seguimento ao recurso do contribuinte, sob o pretexto de que ele descumpriu determinado requisito para sua interposição. É o caso, por exemplo, da garantia de instância, representada por depósito de 30% da exigência fiscal definida na decisão de primeira instância, instituída pelo artigo 32 da Medida Provisória nº 1.770, que deu nova redação ao artigo 33⁷ do Decreto nº 70.235, de 06.03.72⁸, que disciplina o processo administrativo fiscal na esfera da União. Certo ou errado, a autoridade fiscal competente terá que exigir o

⁶ É freqüente a impetração do mandado de segurança motivada pela recusa em expedir a certidão negativa, porque pendente o pagamento de tributo declarado inconstitucional em sede de ação direta de inconstitucionalidade.

⁷ O § 2º desse artigo passou a prescrever que “em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente o instruir com prova do depósito de valor correspondente a, no mínimo, trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão”.

⁸ Tem força de lei ordinária por ter sido editado pelo Executivo por delegação do Decreto-lei nº 822/69.

depósito prévio, pois cabe ao agente administrativo agir segundo a presunção de constitucionalidade das leis, sob pena de impossibilitar a uniformidade de atuação do Poder Público. Parcela ponderável da doutrina entende que esse depósito prévio contraria o princípio constitucional do devido processo legal, que assegura o direito à ampla defesa, com os recursos a ela inerentes. Não é a nossa opinião⁹, mas, isso não importa.

O importante é que o contribuinte, se entender inconstitucional a exigência, poderá impetrar o mandado de segurança ou qualquer outra ação visando compelir a autoridade administrativa fiscal a se abster dessa exigência e ordenar o seguimento do recurso fiscal. Nas instâncias ordinárias a tendência é pelo deferimento da liminar para assegurar o seguimento e julgamento do recurso, independentemente do depósito dos 30% do crédito tributário confirmado pela decisão de primeira instância administrativa. A tendência da Corte Suprema é pela constitucionalidade desse depósito¹⁰.

Em todos esses casos, revogada a liminar que ordenou a expedição da certidão negativa, a realização de prova pericial e o seguimento do recurso administrativo sem garantia de instância, pergunta-se, essa revogação surte efeitos *ex tunc*, protraindo os seus efeitos como se a liminar nunca tivesse existido?

A certidão negativa obtida e utilizada concretamente no bojo do processo licitatório, por exemplo, perderia eficácia *ex tunc*? A prova pericial já realizada, alcançando resultado favorável ao contribuinte ficaria sem efeito? Como poderia o julgador administrativo desconhecer o efeito concreto da perícia que comprova que o fisco não tinha razão? Na hipótese de seguimento do recurso sem depósito dos 30%, a revogação da liminar teria o condão de obrigar o recorrente a promover o seu depósito para fazer jus à apreciação do recurso apresentado? E na eventualidade de o recurso já ter sido provido, a decisão de segunda instância perderia eficácia em face de decisão judicial que entendeu devido o depósito prévio?

Como salientamos anteriormente, o artigo 63 e parágrafos, da Lei nº 9.430, de 27.12.96, não disciplinam os efeitos da revogação de liminar em matéria de direito tributário administrativo, limitando-se a regular o assunto no âmbito da obrigação tributária principal (tributos e multas pecuniárias).

Naquelas hipóteses aventadas, a liminar concedida tem natureza satisfativa, atendendo ao objetivo perseguido pela ação.

Não reconhecer os efeitos da liminar de natureza satisfativa seria atentar contra o bom senso. Seria o mesmo que permitir, através da retroatividade, atingir direitos de terceiros. Quem, por exemplo, adquiriu um imóvel de elevado valor mediante exibição prévia, pelo vendedor, da respectiva certidão negativa de tributos, obtida em função de liminar concedida em ação judicial,

⁹ Ver nosso *Direito Financeiro e Tributário*, 5ª ed., São Paulo, 1999, p. 398.

¹⁰ No julgamento de 06.10.99 o Plenário do STF, por maioria de votos, negou a liminar nas ações direta de inconstitucionalidade propostas pela OAB e pela CNI (ADIMC 1922-DF e Adimc 1976-DF, *Boletim Informativo do STF* nº 165).

não pode, mais tarde, ser responsabilizado pelo encargo tributário, sob o pretexto de que a liminar fora revogada. Praticado o ato - lavratura da escritura de compra e venda com expressa menção da certidão negativa - durante a vigência da liminar, aquele ato está perfeito e acabado. A responsabilidade do adquirente é excluída até mesmo na hipótese de expedição de certidão negativa com dolo ou fraude, contendo erro contra a Fazenda, caso em que é responsabilizado pessoalmente o funcionário que a expediu, conforme artigo 208 do Código Tributário Nacional¹¹. Com muito maior razão há de excluir da penhora, na eventual execução fiscal promovida contra o sujeito passivo da obrigação tributária, o imóvel adquirido mediante apresentação prévia da respectiva certidão negativa, obtida por determinação judicial.

Na hipótese de seguimento de recurso administrativo, sem prévia garantia de instância, por força de liminar, a ulterior revogação dessa medida não poderá implicar desfazimento de atos processuais consumados validamente. À eventual revogação só pode ser conferido efeito *ex nunc*, de sorte a preservar o resultado já alcançado no processo administrativo. A própria natureza processual do ato praticado conduz a essa conclusão. Sabe-se que a norma processual entra em vigor imediatamente, alcançando o processo na fase em que se encontra. Praticado o ato, a ulterior modificação da lei processual não implica invalidade ou repetição daquele ato. Da mesma forma, processado o recurso, com despacho de seguimento, sem depósito dos 30%, por determinação judicial, ulterior decisão judicial em contrário não poderia implicar repetição de ato já consumado (seguimento do recurso) de forma válida.

Enfim, o princípio da segurança e o da certeza das relações jurídicas impõe respeito às situações fáticas consolidadas em decorrência de medidas provisionais. Há até um provérbio que diz: *o tempo apaga o vício*. Se se descobre, por exemplo, que determinado servidor público estava exercendo ilegalmente certo cargo, não há que se invalidar indiscriminadamente todos os atos por ele praticados, sacrificando direitos de terceiros. Quem utilizou, por exemplo, certidão de tempo de serviço, fornecida por aquele servidor, que não tinha poderes para tanto, e obteve da Administração Pública a averbação, em seu prontuário, para perceber a sexta parte não poderá perder esse benefício só porque descobriu, anos após, que o aludido servidor não estava habilitado a fornecer tal certidão.

Outro não é o entendimento do Supremo Tribunal Federal que reconhece como válidos os atos praticados, geradores de direito subjetivo para o impetrante ou para terceiros, bem como, as situações definitivamente conso-

¹¹ “Art. 208. A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos.
Parágrafo único. O disposto neste artigo não exclui a responsabilidade criminal e funcional que no caso couber.”

lidadas durante o período de suspensão dos efeitos da medida liminar ou da sentença posteriormente reformada¹².

Conclui-se, portanto, que a regra da retroatividade dos efeitos da cassação da liminar deve ser mitigada à luz do exame de cada caso concreto, sob pena de vulnerar o princípio maior da segurança e da estabilidade das relações jurídicas, criando situações afrontosas ou, no mínimo, indesejáveis à ordem jurídica por não se afinarem com o bom senso.

Essa orientação deve ser seguida na revogação da medida liminar quer em sede de mandado de segurança, quer no bojo de qualquer outro procedimento judicial, abarcando, também, a tutela antecipatória genérica ou específica. Neste último caso, irrelevante se se cuida de revogação ou modificação, ou se se trata de improcedência da ação, proclamada por decisão transitada em julgado.

6.4. CPMF e efeitos da revogação da liminar

A contribuição provisória sobre movimentação financeira, conhecida como CPMF, na verdade, um imposto inominado, tanto é que mantém o mesmíssimo fato gerador do antigo IPMF, praticamente incorporou-se ao Sistema Tributário Nacional por força de sucessivas Emendas Constitucionais.

Quanto a sua inconstitucionalidade formal e material já a demonstramos no parecer¹³ que ofertamos a Ordem dos Advogados do Brasil, Seção de São Paulo.

Inúmeras ações judiciais de cunho coletivo, impetradas em todo o País, não tiveram sucesso. Liminares concedidas, com fundamentos plausíveis e razoáveis do ponto de vista jurídico, foram, em sua maioria, sumariamente cassadas pelas instâncias superiores.

Agora, o governo, confortado por decisões judiciais que lhe foram favoráveis, editou medidas *punitivas* aos contribuintes que foram temporariamente beneficiados por medidas liminares. Aqueles que, involuntariamente, deixaram de se sujeitar à incidência da CPMF, porque não provocaram e nem pediram a quem quer que seja que provocasse a jurisdição, foram tratados com o mesmo despotismo. O artigo 46 da Medida Provisória nº 2.037-21, de 25.08.2000, regulamentado pela Instrução Normativa nº 89, de 18.09.2000, da Secretaria da Receita Federal, determina que as instituições financeiras debitem nas contas de seus clientes o montante da CPMF não retido, *acrescido de juros e multa moratória* para ulterior recolhimento ao Tesouro Nacional. O correntista que se rebelar contra essa atitude truculenta terá o seu nome, com os respectivos dados, encaminhado à Receita Federal para fins de lançamento de ofício, hipótese em que será acrescida a multa variável de 75% a 225%, sem prejuízo da incidência de juros moratórios pela taxa Selic.

¹² RTJ-41/593, 87/722, 104/284.

¹³ “Cobrança da CPMF”, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 8, nº 31, mar.-abr. 2000, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 163.

Essa malsinada Medida Provisória, não fora sua manifesta inconstitucionalidade, haveria de ser entendida como uma lei específica que excepciona a aplicação da já examinada regra do § 2º do artigo 63 da Lei nº 9.430/96, que concede o prazo de 30 dias, a contar da revogação da liminar para efetuar o pagamento singelo do tributo devido.

Na verdade essa MP de nº 2.037-21 não preenche os requisitos de urgência e de relevância previstos no artigo 62 da CF. De fato, cassada a liminar, restabelece-se o *status quo ante* possibilitando o recolhimento normal do tributo, cuja exigibilidade estava suspensa pela medida provisional. Daí a absoluta desnecessidade e imprestabilidade dessa Medida Provisória, que veio à luz para punir não só os que recorreram ao Judiciário, como também, todos aqueles que se beneficiaram da liminar de cunho coletivo. Ora, em um Estado Democrático de Direito, qualquer cidadão que se valha do princípio constitucional da inafastabilidade da jurisdição não pode ser prejudicado.

Impor cobrança de juros e multa de mora já é uma violência à ordem jurídica vigente. Conferir o mesmo tratamento aos impetrantes de ações e aos meros favorecidos de uma ação coletiva, o que é pior, dispensando a uns e a outros um tratamento próprio de sonegadores contumazes, além de afrontar a ordem jurídica contraria os elementares princípios éticos e morais causando uma situação de injustiça intolerável. Não se pode ignorar e desprezar o efeito legitimamente gerado com o prévio pronunciamento do Judiciário, que *detém o monopólio estatal da atividade jurisdicional*. O Estado não pode autorizar alguém a praticar ou deixar de praticar o ato e, ao depois, puni-lo a pretexto de que a autorização fora concedida de forma equivocada. Isso, não só violentaria a consciência jurídica, como também, seria repugnante ao senso moral do cidadão comum.

É fora de dúvida que, cassada a liminar ou sendo o contribuinte vencido na demanda, deve ser-lhe devolvido, pelo prazo de 30 dias, a faculdade de efetuar o pagamento singelo do tributo devido, porque a lei (§ 2º, do artigo 63 da Lei nº 9.430/96), nessa hipótese, o coloca na mesma situação em que se encontrava antes do ajuizamento da ação. Sem isso, valer-se do Judiciário seria uma temeridade; a liminar poderia funcionar até mesmo como uma armadilha contra o contribuinte.

É claro que a peculiaridade do sistema de recolhimento da CPMF não permitiria a aplicação direta do texto legal retro examinado. A CPMF é tributo pago na modalidade de retenção na fonte, mesmo porque, sendo inafastável o sigilo bancário, resta inviabilizado o lançamento direto. A generalidade dos contribuintes não tem o controle de quando e quanto deixou de pagar esse tributo, impossibilitando o exercício da chamada denúncia espontânea de que falamos. Só os integrantes do sistema financeiro têm esse controle. Assim, tendo em vista essa peculiaridade caberia à Receita Federal assinalar, aos bancos em geral, o dia do termo inicial do prazo de 30 dias para pagamento, sem juros e sem multa, conforme § 2º do artigo 63 da Lei nº 9.430/96. Competiria às instituições bancárias, após prévia comunicação aos contribuintes, o

lançamento de débitos nas contas correntes de seus clientes para recolhimento do tributo no prazo legal. Somente nos casos de insuficiência de fundos ou de encerramento de contas caberia aos bancos comunicar esses fatos ao Fisco, para se eximirem de quaisquer responsabilidades.

O que seguramente os bancos não podem e nem devem é prestar-se ao papel de colaborador em autêntico processo de confisco, dirigido pelas autoridades fiscais com base em instrumentos normativos ilegítimos e inconstitucionais, baixados para alcançar as metas exigidas pelo FMI.

O remédio processual mais adequado para a espécie é a ação direta de inconstitucionalidade, ou o mandado de segurança coletivo. Na omissão do Congresso Nacional, pode e deve o Poder Judiciário examinar os requisitos da urgência e da relevância, expurgando de nosso ordenamento jurídico os instrumentos normativos viciados como a MP de nº 2.037 e a IN de nº 89/2000. Aliás, a possibilidade desse controle judicial já foi admitida pelo Supremo Tribunal Federal na ADIn nº 1753, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence.

6.5. Medidas restritivas à concessão de liminar: posicionamento da doutrina e da jurisprudência

Já vimos que o nosso Poder Judiciário, incumbido de administrar a justiça no País, em regime de monopólio estatal, constitui-se em um dos Poderes do Estado, tendo sua autonomia e independência asseguradas em nível de cláusula pétrea (artigos 2º e 60, § 4º, III, da Constituição Federal). Apesar disso, inúmeras são as investidas de outros Poderes, notadamente, do Poder Executivo, para restringir ou tentar restringir a sua atuação independente.

Esses ataques ocorrem com maior frequência no campo das medidas liminares, ora proibindo ou colocando empecilhos à sua concessão, ora preservando caducidade dessas medidas. São as seguintes essas medidas legislativas: Lei nº 2.770, de 4-5-56; Lei nº 4.348, de 26.06.64; Lei nº 4.862, de 29.11.65; Lei nº 5.021, de 09.06.66; Lei nº 8.076, de 23.08.90; Lei nº 8.397, de 06.01.92; Lei nº 8.437, 30.06.92; Lei nº 9.494, de 10.09.97.

Nem todas as restrições impostas têm sido observadas pelo Poder Judiciário, principalmente quando se tratar de afastar os atentados contra as garantias fundamentais do magistrado. Nesses casos, o Supremo Tribunal Federal vem mantendo uma posição firme, repelindo as ingerências indevidas de outros Poderes. Com relação à Lei nº 2.770/56, que proíbe a concessão de liminar para liberação de mercadoria importada, a jurisprudência é no sentido de que a citada lei não foi recepcionada pela Carta Política de 1988. No que refere à Lei nº 8.437/92, o artigo 2º que condiciona a concessão de liminar em mandado de segurança coletivo ou em ação civil pública à oitiva do representante judicial da pessoa jurídica de direito público interno, no prazo de 72 horas, vem sendo ignorado pela maioria dos juízes. Mas, outras restrições, como as previstas na Lei nº 5.021/66 vêm sendo acatadas pelo Judiciário.

Sem independência do juiz não há possibilidade de correta administração da justiça.

Temos para nós que, em face do disposto no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, que assegura ao cidadão o acesso ao Judiciário não só para reparação da lesão a seu direito, como também, para afastar as situações que ameacem o seu direito, os dispositivos legais que impedem a concessão de liminar em mandado de segurança, ou esvaziam, em todo ou em parte, a eficácia dela atentam contra as garantias constitucionais, asseguradas em nível de cláusula pétrea. Além do mais, essas restrições legais ferem o princípio da independência e harmonia dos Poderes à medida em que interferem no exercício do poder cautelar geral do juiz. Esse poder cautelar é inerente à atividade jurisdicional a ser desempenhada, em caráter de exclusividade, pelo Poder Judiciário, assentado no princípio da autonomia e no da livre convicção do magistrado.

Se o juiz detém o poder geral de cautela para, através da tutela de urgência, tornar efetiva a jurisdição evitando o perecimento do direito de que é titular o autor da medida judicial, difícil entender como possa a legislação ordinária interditar o exercício dessa atribuição, que é inerente à atividade jurisdicional. Parece-nos que haveria, no caso, um verdadeiro atentado ao princípio da separação dos Poderes (art. 2º da Constituição Federal).

Contudo, segundo a lição de Nelson Nery Jr., as medidas restritivas à concessão de liminar em mandado de segurança não podem ser consideradas inconstitucionais, mas ineficazes ante o exame de cada caso concreto em que se verificar a necessidade de conceder a liminar para cumprir o comando constitucional que prescreveu o mandado de segurança para a proteção de direito líquido e certo.

São suas palavras: “O que há, na verdade, é que essa norma limitadora das liminares em mandado de segurança é ineficaz, não inconstitucional. A rigor não seria necessário que lei federal permitisse a concessão liminar do mandado de segurança, pois, para que a garantia tivesse a efetividade esperada do texto constitucional, o juiz poderia concedê-la ‘initio litis’, por meio de medida liminar. A lei federal que regulamentou a concessão da liminar no mandado de segurança veio apenas reforçar os poderes do juiz no particular. Na ausência dessa norma sobre liminares, poderia o juiz fazer uso de seu poder geral de cautela e conceder a liminar quando fosse o caso. Conseqüentemente, mesmo na vigência da lei que proibia a concessão de liminar no mandado de segurança contra ato do governo federal, em face da ineficácia dessa norma, o juiz poderia conceder a medida em face do poder geral de cautela, decorrente, aqui, da necessidade de efetividade plena da garantia constitucional”¹⁴.

Desse ensinamento não discrepa a jurisprudência do STF, que vem considerando como válidas certas restrições ao poder geral de cautela do juiz,

¹⁴ *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal*, São Paulo: RT, 1992, p. 96.

desde que fundadas no critério da razoabilidade como assinalado no voto do eminente Ministro Relator, Sydney Sanches na já referida Ação Direta de Constitucionalidade nº 4-DF.

A jurisprudência da Corte Suprema confere, pois, ao magistrado um alto grau de subjetivismo na valoração de situações fáticas articuladas na inicial. Disso resulta a natureza discricionária da medida liminar, que deverá ser concedida segundo o prudente arbítrio do juiz, isto é, de acordo com princípio de livre convencimento do julgador, o que impõe a necessidade de fundamentar e motivar a decisão, impedindo o exercício da arbitrariedade.

Dizer que determinada norma é ineficaz ante o poder geral de cautela do juiz, ou sustentar que certa disposição legal restritiva desse poder de cautela é válida desde que fundada no critério de razoabilidade, que só pode ser aferida pelo próprio magistrado, parece-nos, *data venia*, que é o mesmo que proclamar a inconstitucionalidade de qualquer norma atentatória ao poder cautelar geral, inerente à atividade jurisdicional.

Por isso reafirmamos, as leis, que impedem a concessão de liminar ou as esvaziam, no todo ou em parte, a sua eficácia, são inconstitucionais porque atentam contra o princípio constitucional da independência e harmonia dos Poderes (artigo 2º da CF) e ferem os direitos e garantias individuais (artigo 5º, inciso XXXV, da CF).

